

**CONSIDERAȚII PRIVIND IMPUTAȚIA
RAȚIONALĂ A CHELTUIELILOR
FIXE**

Prof. univ. dr. Maria SANDU
Universitatea din Craiova
Ec. dr. Rodica BADIȚĂ
D.G.F.P.Gorj

Rezumat:

În acest material am încercat să abordăm câteva aspecte referitoare la repartizarea rațională a cheltuielilor fixe, al cărei scop este eliminarea din calculul costurilor complete ale produselor, lucrărilor sau serviciilor a incidenței variațiilor de activitate.

Din succinta prezentare a principiilor, etapelor și tehnicilor de lucru specifice repartizării raționale a cheltuielilor fixe, rezultă că aceasta nu are rolul de a schimba conținutul și metodologia de stabilire a costurilor ci reprezintă un mijloc de analiză și control a costurilor și rezultatelor. Ca urmare a aplicării ei în practica calculației costurilor sunt puse în evidență inactivitatea și, respectiv, supraactivitatea, putând fi cercetate cauzele acestora, în scopul luării măsurilor pentru îmbunătățirea condițiilor de funcționare a întreprinderii.

Cuvinte cheie: cheltuieli fixe, costuri, societate comercială, resurse.

Mentținerea pe piața concurențială a unui produs sau grupe de produse nu este determinată numai de nivelurile calitative ale produselor oferite ci și de prețurile acestora și, deci, costurile implicate de obținerea lor. Altfel spus, nu este suficient să afirmăm că în plan tehnic totul este posibil, dar trebuie să vedem și cât ne costă toate schimbările în mediul tehnic. Trebuie să înțelegem că aceasta este una din problemele esențiale pentru orice sector de activitate, iar informația privind costul de producție este vitală pentru managerul întreprinderii, indiferent de forma de organizare a acesteia (societate comercială sau regie autonomă),

**CONSIDERATIONS ON THE
RATIONAL IMPUTATION OF THE
FIXED EXPENSES**

Prof. PhD Maria SANDU
Universitatea din Craiova
PhD Rodica BADIȚĂ
D.G.F.P.Gorj

Abstract:

In this material we tried to address some issues relating to the rational allocation of fixed expenses, which is the elimination of complete calculation of costs of products, works or services variations in the incidence of activity.

From the brief presentation of the principles, techniques and stages of specific rational allocation of fixed expenses, it appears that it has no role to change the content and methodology of determining the cost but is a means of analysis and control of costs and results. As a result of the application in practice cost calculations are highlighted inactivity and the intense activity, can be investigated causes them to take measures to improve conditions for the operation of the enterprise.

Key words: fixed expenses, costs, trading company, resources.

The maintenance on the competitive market of a product or of a group of products is not determined by the qualitative levels of the offered products but by their prices and, therefore, by the costs of their fabrication. In other words, it is not enough to say that from the technical point of view everything is possible, but we have to take into consideration how much all the technical changes cost. We need to understand that this is one of the essential problems for all the activity areas and the information regarding the production costs is vital for the company management, no matter its organization type (trading company or autonomous state-owned

ea furnizând date deosebit de importante ce vizează calitatea și eficiența utilizării resurselor în general. În acest context, costurile devin, tot mai mult, o problemă restrictivă, economică și socială. În etapa actuală, accesul la unele resurse este condiționat, în mare măsură, de nivelul cheltuielilor de exploatare al acestora. De asemenea, accesul populației la unele bunuri și servicii este limitat de nivelul ridicat al prețurilor acestora, care nu poate fi redus, tocmai, datorită costurilor care condiționează menținerea unei activități sau alteia.

Obiectivul pe care trebuie să-l urmărească o întreprindere sau un producător ridică în fața acestuia mai multe probleme: ce produce; cum produce; cât produce, pentru cine produce și în ce ritm trebuie să funcționeze instalațiile? Ținând cont de restricțiile tehnice și economice, în funcție de care trebuie să găsească combinarea tehnică, procedeele de fabricație mai puțin costisitoare, în caz că prețurile factorilor de producție sunt date, și să definească volumul producției, în fața întreprinzătorului apare o altă problemă căreia trebuie să-i dea răspuns: cât îl costă producerea bunului sau serviciului respectiv sau care sunt costurile cu factorii de producție necesari și care trebuie să-i utilizeze? Odată realizat bunul sau serviciul, el devine obiectul tranzacției în confruntarea pe piață a cererii cu oferta și care în condiții definite determină prețul, ceea ce ridică o ultimă problemă: cu cât vinde și ce profit realizează? În ce măsură sunt acoperite aceste cerințe informaționale solicitate de procesul decizional? Aceasta constituie o întrebare la care contabilitatea de gestiune prin conținutul și obiectivele sale își aduce contribuția la rezolvarea multiplelor probleme printre care și cele menționate.

Legea contabilității, republicată în ianuarie 2005, reglementează obligativitatea organizării contabilității de gestiune, astfel că, la articolul 1 (alin.1) prevede că "*Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile*

company), of furnishing extremely important data that show the quality and the efficiency of using the resources in general. In this context, the costs become – more and more – an economic and social restrictive problem. Nowadays the access to some resources is determined mostly by their operating expenses level. Equally, the population's access to some goods and services is limited by the high level of their prices, which cannot be reduced because of the costs that determine the maintenance of one or another economic activity.

The objective that a company or a producer needs to follow raises many problems: what to produce, how to produce, how much and for who to produce and how the tempo of the equipments should be? Taking into account the technical and economic restrictions according to which they have to find the technical combinations and the less expensive fabrications procedures, in case the prices of the production factors are given, and to define the production volume, the producer meets another problem to solve: how much the production of goods or services would cost or what are the costs with the needed production factors. When completes, the goods or services become objects for transactions on the market where the offer and the demand meet and determine the price; this raises one last problem: what price will he sell for and what profit will he get? To what extent the informational demands of the decisional process are met? These are questions to which the management accounting by its content and objectives brings its contribution to solve the multiple problems among which the ones mentioned before.

The accounting law, republished in January 2005, regalements the indispensability of the organization of the management accounting, so that, at article 1 (align. 1) it says that "The trading companies, the national companies, the autonomous state-owned company, the national institutes of development and research, the co-operative societies and the other juridical

autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității”.

Potrivit ultimelor reglementări legale¹ în domeniu, cu aplicare de la începutul anului 2004, „contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc, din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate”.

Organizarea contabilității de gestiune se efectuează fie utilizând conturi specifice (adică cele din clasa 9), fie dezvoltând conturile din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnic-operative proprii. Folosirea conturilor contabile și simbolizarea acestora se efectuează în așa fel încât sistemul de stocare și de accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcție de scopurile urmărite, respectiv evidențierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor; determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează; efectuarea de previziuni.

Calculația costurilor poate fi efectuat după una dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globala, metoda direct costing sau alte metode adoptate de persoana juridică, în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesitățile proprii.

organizations with lucrative purpose have the obligation to organize and keep their own accounting, that is the financial accounting and the management accounting adapted to the specific of their activity”.

According to the latest legal regulations¹ in this field, with applicability from the beginning of 2004, “the management accounting will ensure mainly the recording of the operations regarding the collection and the allocation of the expenses on destinations, that is on activities, sections, fabrications phases, costs centers, profit centers, as the case may be, as well as the calculation of the acquisition cost, of the production cost, conversion costs of the produced or input goods, of the executed works, of the services, production in progress, tangible assets in course of construction etc, from the production, commercial or services units, financial or other areas of activity”.

The organization of the management accounting is done either by using specific accounts (that is from the 9th class), either by developing the accounts from the financial accounting, or with the help of their own technical-operative evidence.

The accounting accounts and their symbols are used in such a manner that the storing system and accessing the obtained information seems to be accessible and to allow a wide range of options. The list of the management accounts is adapted according to the objectives, that is the accentuation of the cost fluxes, the determination of the costs of the stocks; determining the revenues and the results according to the activity that generates them, making provisions.

The determination of the costs can be made after one of the following methods: the method of standard cost, the on demand method, the global method, the direct costing method, or other methods adopted by the juridical entity, according to the organization type of the production, the activity specific, the particularities of the technological process and their own needs.

The standard, on phases, on demand

Metodele de calculație standard, pe faze, pe comenzi și globală sunt considerate, în literatura de specialitate, metode clasice de calculație a costurilor de tip integral sau metode absorbante.

Costurile furnizate de metoda costurilor complete sunt rezultanta mai multor factori care variază în mod independent: (a) volumul producției și vânzărilor; (b) prețul factorilor de producție utilizați; (c) randamentul tehnic al factorilor de producție.

În optica controlului de gestiune este importantă cunoașterea influenței fiecăruia dintre acești factori, în special, în scopul determinării responsabilităților.

O problemă deosebită a contabilității de gestiune este aceea a repartizării cheltuielilor indirecte, care, adesea, sunt cheltuieli fixe, independente de volumul activității.

De peste cinci decenii se poartă discuții cu privire la acest subiect fără, însă, a se fi găsit o soluție comună. La noi în țară se aplică, pentru repartizarea acestor cheltuieli, procedeul suplimentării, în Franța așa zisa "*metoda a centrelor de analiză*" - versiune nouă a metodei secțiunilor omogene - iar la americani metoda "*direct costing*", metoda costurilor specifice, sau alte metode. Cu alte cuvinte, întreprinderile au mai multe posibilități de repartizare și alegerea procedeele folosite, în acest caz, prezintă un caracter arbitrar mai mult sau mai puțin subiectiv.

Imputația rațională a cheltuielilor fixe se circumscrie acestei problematice întrucât ea tinde să mențină neschimbată influența volumului producției sau vânzărilor asupra costurilor. Aceasta permite, în principal,:

(a) să se cerceteze incidența variațiilor de activitate asupra costurilor unitare făcând variabile costurile fixe încorporate costurilor produselor, lucrărilor, serviciilor;

(b) să se evalueze incidența nivelului de activitate asupra rezultatului.

O problemă majoră care domină

and the global methods are considered, in the specialty literature, classical methods to compute the integral type costs or absorbent methods.

The costs provided by the method of the complete costs are the resultant of many factors that vary independently: (a) the volume of production and the sales; (b) the price of the used production factors; (c) the technical capability of the production factors.

In the view of the management control the knowledge of the influence of each of these factors is very important, especially with the purpose of determining the responsibilities.

A special problem of the management accounting is that of the allocation of the indirect costs that often are fixed expenses, independent of the volume of the activity.

Over the past five decades there were different debates regarding this subject though without finding a common solution. In our country, to allocate these expenses, it is used the procedure of the supplementation, in France the so called "method of the analyses centers" is used – a new version of the homogenous methods – and at the Americans the "direct costing method", the method of the specific costs or other methods are used. In other words, the companies have many possibilities to allocate and to choose the used procedures; in this case, they present an arbitrary character more or less subjective.

The rational imputation of the fixed expenses is circumscribed to this problematic because it tends to maintain unchanged the influence of the volume of the production or of the sales on the costs. That allows mainly:

(a) the researches on the incidence of the activity variations on the unitary costs making variable the fixed costs incorporated to the products, works or services costs;

(b) to be evaluated the incidence of the level of the activity on the result.

A major problem that dominates the

întregul proces al calculației constă în faptul că determinarea costului produselor trebuie să se efectueze luând în considerare numai cheltuielile generate de o **activitate normală**. În acest scop, se **impune separarea cheltuielilor generate de "subactivitatea"**, apreciată ca o excepție de la condițiile normale de desfășurare a activității.

Costul subactivității nu se include în costul produselor ci se reflectă direct în rezultatul exercițiului.

Ca urmare, imputația rațională are ca scop eliminarea din calculul costurilor complete ale produselor, lucrărilor sau serviciilor a incidenței variațiilor de activitate prin imputația cheltuielilor fixe.

Costul prin imputația rațională a cheltuielilor fixe este format din următoarele:

- ansamblul cheltuielilor variabile ;
- o cotă parte a cheltuielilor fixe, calculată în raport cu un nivel de activitate prealabil definit ca "*normal*".

Potrivit acestui concept, obiectivul este de a regăsi la nivelul fiecărui produs: cifra de afaceri și cheltuielile corespunzătoare obținute prin imputația rațională a cheltuielilor fixe.

Dacă se compară cu metoda costurilor variabile, principalul **avantaj** al imputației raționale este acela că nu ignoră cheltuielile fixe, ci după ce acestea sunt analizate se atrage atenția asupra lor, semnalând existența unui eventual cost al subactivității. Ea (imputația rațională) dă posibilitatea, deci, de a releva un obiectiv strategic asupra utilizării capacităților sau asupra tuturor politicilor generatoare de cheltuieli fixe pe termen scurt.

Noțiunea privind "*nivelul de activitate*" este fundamentală pentru că servește ca punct de referință în separarea și definirea cheltuielilor fixe. Activitatea sau capacitatea normală este definită de către fiecare întreprindere în funcție de mijloacele de care dispune și de producția ce o poate realiza. Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul: volumul

entire calculation process is that the determination of the product costs must be done taking into account only the expenses generated by a **normal activity**. In this purpose, **it is mandatory that we separate the expenses generated by the "sub activity"**, considered as an exception from the normal conditions of the activity development.

The cost of the sub activity is not included in the cost of the products but it is reflected directly in the result of the exercise.

As a consequence, the rational imputation has as purpose the elimination from the calculation of the complete cost of the products, works or services of the incidence of the variation of activity by the imputation of the fixed expenses.

The cost by rational imputation of the fixed expenses is made up of the following:

- All the variable expenses
- A share of the fixed expenses, calculated in comparison with a level of activity previously defined as "*normal*"

In concordance with this concept, the objective is to determine at the level of each product: the sales figure and the corresponding expenses obtained by rational imputation of the fixed expenses.

If it is compared with the method of the variable costs, the main **advantage** of the rational imputation is that it doesn't ignore the fixed expenses, but after they are analyzed the attention is drawn over them, signaling the existence of some cost of the sub activity. It gives the possibility, though, to show a strategic objective on the use of the capacities or of all the policies that generate short term fixed expenses.

The term regarding "*the level of activity*" is fundamental because it serves as a reference point in the separation and the definition of the fixed expenses. The activity or the normal capacity is defined by every company according to the means they have and according to the production they can

producției, orele de funcționare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităților de producție sau alți factori.

Presupunând că volumul producției într-o întreprindere industrială poate fi considerat nivel de activitate, și admitând ca prețurile factorilor consumați și randamentele mijloacelor de producție sunt neschimbate, rezultă că variația costului, depinde numai de variația activității. Pentru a elimina incidența variației activității și menținerea costului stabilit la nivelul activității normale este necesar ca totalitatea cheltuielilor fixe să fie imputată numai la nivelul acestei activități.

În continuare apreciem necesar să prezentăm pe scurt **etapele de lucru** pe care le necesită metoda imputației raționale și anume:

1) separarea cheltuielilor fixe (CF) din ansamblul cheltuielilor;

2) determinarea coeficientului imputației raționale (C_{IR}), denumit și coeficient de activitate, pe care îl notăm cu K:

$$K = \frac{\text{nivel de activitate real (efectiv)}}{\text{nivel de activitate normal}} = \frac{AR}{AN}$$

3) calculul cheltuielilor fixe încorporate costurilor sau cheltuielilor fixe recalculate (CF_R) prin înmulțirea cheltuielilor fixe efectiv ocazionate (CF) cu coeficientul de imputare rațională: $CF_R = CF \times K$;

4) stabilirea diferenței dintre cheltuielile fixe efective și cheltuielile fixe încorporate ($CF_R - CF$). Aceasta diferență reprezintă:

- fie un profit de supraactivitate, dacă $AR > AN$, a cărei mărime este egală cu:

$$CF_R - CF = CF \times K - CF = CF(K - 1)$$

$$\text{deci: } AR - AN > 0;$$

- fie o pierdere de subactivitate (denumită în literatura de specialitate cost de șomaj), dacă $AN > AR$

- egală cu: $CF_R - CF = CF$; în acest caz, $AR - AN < 0$

Profitul (prima) de supraactivitate

accomplish. In order to establish the level of activity there can be taken into account: the production volume, the functioning hours of the equipment, the degree of utilization of the production capacity or other factors.

Considering that the production volume in an industrial company can be considered a level of activity, and admitting that the prices of the consumed factors and the effective power of the production means are unchanged, it results that the cost variation depends only by the variation of the activity. In order to eliminate the incidence of the variation of the activity and the maintenance of the cost established at the level of the normal activity it is necessary that all the fixed expenses to be imputed only at the level of this activity.

Now we think it necessary to present an abstract of **the phases** that the rational imputation method needs:

1. the separation of the fixed expenses (CF) from the expenses ensemble;
2. determining the coefficient of the rational imputation (C_{IR}), also called activity coefficient, that we note with K:

$K = \frac{\text{the level of effective activity}}{\text{normal level of activity}}$

$$\text{normal level of activity} = \frac{AR}{AN}$$

3. the calculation of the fixed expenses incorporated in the costs or the fixed expenses recalculated (CF_R) by multiplying the caused fixed expenses (CF) with the coefficient of rational imputation: $CF_R = CF \times K$;
4. the establishment of the difference between the fixed effective expenses and the fixed incorporated expenses ($CF_R - CF$). This difference represents:
 - either an supra-activity profit, if $AR > AN$, who equals:

$$CF_R - CF = CF \times K - CF = CF(K - 1)$$
 So: $AR - AN > 0$
 - either an sub-activity loss (called in the specialty literature unemployed cost), if $AN > AR$ equal with $CF_R -$

sau pierderea datorită subactivității (costul subactivității) nu sunt luate în calculul costurilor, ele urmând să afecteze rezultatul efectiv real al întreprinderii.

Generalizând problematica expusă, rezultă că se pot determina doi indicatori ce permit aprecierea gestiunii întreprinderii, și anume:

◇ **costul obținut prin imputația rațională sau costul activității normale**, determinat pe baza relației

$$CV + CF_R = CV + CF \times \frac{AR}{AN}$$

◇ **costul subactivității** care, din punct de vedere contabil, reprezintă o diferență de încorporare ce se include în rezultatul efectiv.

La modul general, principiul imputației raționale poate fi redat schematic astfel:

Costul subactivității se datorează faptului că întreprinderea suportă costul utilajelor și echipamentelor prevăzute pentru un nivel de activitate, dar care ele nu servesc în totalitate întrucât producția nu s-a realizat. Sub acest aspect cheltuielile fixe se grupează în două componente și sunt analizate corespunzător:

- **o parte** a cheltuielilor fixe corespunde fracției utilizate a potențialului care a avut, în principiu, o contrapartidă în produse (lucrări sau servicii);

- **cealaltă** este partea reziduală a cheltuielilor fixe, ce este considerată angajată pentru a dispune de o capacitate ce nu a servit întreprinderii, care neavând contrapartida în bunuri și servicii realizate, ea are caracterul unei pierderi.

Având în vedere cele două componente ale cheltuielilor fixe relația de calcul a acestora este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \text{Cheltuieli fixe} & = & \text{Cheltuieli angajate pentru partea utilizată a capacității} + \text{Costul subactivității (pierderea)} \end{array}$$

$CF=CF$; in this case, $AR - AN < 0$

The profit (the first) of supra-activity or the loss because of the sub-activity (the sub-activity cost) are not taken into account when computing the costs, they are to affect the real effective result of the company.

By generalizing it results that there can be determined two indicators that allow the appreciation of the management of the company, that are:

◇ **the cost obtained by rational imputation or the cost of normal activity**, determined on the relation $= CV + CF_R = CV + CF \times$

◇ **the cost of the under-activity** that, from the accounting point of view, represents a difference of incorporation that it is included in the effective result.

In general, the principle of the rational imputation can be written schematically as follows:

The cost of sub-activity is due to the fact that the company bears the cost of the equipment and installations provided for a level of activity, but they do not totally serve because the production is not finished. Under this aspect the fixed expenses are grouped in two components and they are analyzed correspondingly:

- **one part** of the fixed expenses correspond to the used potential fraction that had, virtually, a counterpart in products (works or services);

- **the other** is the residual part of the fixed expenses, that is considered to dispose of a capacity that did not serve the company, that it did not have the counterpart in goods and services, has the character of a loss.

Taking into account the two components of the fixed expenses their calculus formula is:

$$\begin{array}{lcl} \text{Fixed expenses} & = & \text{Expenses for the used part of the capacity} + \text{The sub-activity cost (loss)} \\ (CF) & & CF \times \frac{AR}{AN} \quad CF \times (1 - \frac{AR}{AN}) \end{array}$$

$$(CF) \quad CF_x \frac{AR}{AN} \quad CF \times (1 - \frac{AR}{AN})$$

Scopul imputației raționale este cunoașterea celor două fenomene care provoacă subactivitatea și anume:

- din costul produselor să se elimine majorarea pe care subactivitatea o generează;

- în cheltuielile fixe să apară clar "irosirea" sau pierderea pe care o provoacă.

O primă preocupare vizează raționamentul asupra competitivității costurilor complete. Cât privește cea de a doua, ea pornește de la un demers al controlului de gestiune al cărui prim rezultat va fi determinarea responsabililor locurilor de activitate să înțeleagă consecințele existenței cheltuielilor fără contrapartidă în bunuri și servicii.

În consecință, cheltuielile fixe, directe și indirecte, sunt împărțite în două categorii:

- cele care sunt imputabile produselor și activităților, al căror cost se calculează, denumite, uneori, cheltuieli absorbite²; ele corespund cheltuielilor fixe corectate cu coeficientul imputației raționale (AR / AN)

- cele care corespund subactivității (sau unei eventuale supraactivități) ce nu vor fi încorporate (impute) produselor și activităților, ci rezultatului final al exercițiului. Ele constituie, așa numita, diferență de încorporare sau de imputație, concret diferența datorată nivelului de activitate. În cazul apariției supraactivității, diferența de încorporare nu corespunde unei cheltuieli efectiv suportată, ci economia este realizată datorită unei supraactivități trecătoare.

Rezultatul analitic global al întreprinderii poate să se obțină diminuând suma rezultatelor obținute pe produs cu cheltuielile fixe neîncorporate datorită subactivității (CF_{NI}).

The purpose of the rational imputation is to know the two phenomena that determine the sub-activity:

- from the cost of the products to eliminate the increase the sub-activity generates;
- in the fixed expenses to appear clearly the waste or the loss they provoke.

One preoccupation concerns the reasoning on competitiveness of the complete costs. As for the second, it starts from initiating the management control whose first result will be the determination of those responsible with the activity places to understand the consequences of the existence of the expenses without counterpart in goods and services.

As a consequence, the fixed expenses, direct and indirect, are divided into two categories:

- those that are imputable to the products and activities and whose cost is determined, called sometimes absorbed expenses²; they correspond to fixed expenses corrected with the rational imputation coefficient (AR/AN)
- those who correspond to the subactivity (or to some eventual supra-activity) that will not be incorporated (imputed) to the products and activities, but to the final result of the exercise. They make up the so called incorporation or imputation difference, which is the difference due to the level of activity. In the case of the supra-activity, the incorporation difference does not correspond to some expenses, but the economy is done due to some temporary super-activity.

The global analytic result of the company may be obtained by diminishing the amount of the results per product with the un-incorporated fixed expenses due to the sub-activity (CF_{NI}).

The calculus relation of the final

Relația de calcul a rezultatului total (RT) este următoarea:

$$RT = R_X + R_Y + R_Z - CF_{NI}$$

Prin aplicarea principiilor imputației raționale a cheltuielilor fixe se realizează, în primul rând, dublul obiectiv al acesteia, care constă în:

Identificarea costurilor fixe inactive, cele care sunt irosite.' Chiar dacă această irosire ar fi prevăzută, dacă ea ar fi, în parte inevitabilă, rolul sistemului contabil este de a atrage atenția asupra lor.

Măsurarea costurilor produselor independent de supracostul pe' care-l induce subactivitatea. Este vorba, în acest caz, mai curând, de o imputare echitabilă decât rațională a cheltuielilor fixe, în costul produselor fiind inclusă o cotă parte din cheltuielile fixe proporțional cu capacitățile reale utilizate

În condițiile în care activitatea de producție a întreprinderii este omogenă, costul subactivității se poate determina și în funcție de activitatea de producție exprimată în unități fizice.

Pentru exemplificare presupunem că o întreprindere realizează un singur produs, iar evoluția activității (producției) și a cheltuielilor pentru trei luni calendaristice consecutive, sunt prezentate în tabelul nr. 1. În partea de jos a tabelului s-a calculat costul complet unitar, cu cele două componente ale sale: costul variabil unitar și costul fix unitar.

result (RT) is the following:

$$RT = R_X + R_Y + R_Z - CF_{NI}$$

By applying the rational imputation principles of the fixed expenses it accomplished, in the first place, its double objective, that consists in:

' Identifying the inactive fixed costs, those who are wasted. Even though this waste is foreseen, if it would be partly inevitable, the role of the accounting system is to draw attention on them.

' Measuring the costs of the products independently of the supra-cost that the sub-activity induces. It is, in this case, sooner about an equitable than about a rational imputation of the fixed expenses, in the cost of the products being included a part from the fixed expenses proportionally with the real used capacities.

In the conditions in that the production activity of the company is homogenous, the cost of the sub-activity can be determined also according to the production activity expressed in physical units.

To exemplify we suppose that a company produces only one product and the evolution of the activity and of the expenses for three consecutive months are presented in table no. 1. In the bottom part of the table the final unitary cost was determined, with its two components: the variable cost and the fixed unitary cost.

Table 1

Tabelul 1 -mii lei-

Specificație	Ianuarie	Februarie	Martie
Activitatea (producția) în număr unități	1000	750	1200
Cheltuieli variabile totale	20000	15000	24000
Cheltuieli	12000	12000	12000

Specification	January	February	March
Activity (production) in unit number	1000	750	1200
Total variable expenses	20000	15000	24000
Total fixed expenses	12000	12000	12000

fixe totale			
TOTAL COST	32000	27000	36000
Cost complet unitar din care:	32	36	30
-cost variabil unitar	20	20	20
-cost fix unitar	12	16	10

Pentru aplicarea principiilor imputației raționale a cheltuielilor fixe se va lua în considerare faptul că, **activitatea lunii ianuarie este definită ca "activitate normală"**. De asemenea, evoluția cheltuielilor variabile, după cum se observă din tabel, este presupusă strict proporțională cu activitatea, motiv pentru care cheltuielile variabile unitare sunt constante și nu vor influența modificarea costului complet unitar. Nivelul cheltuielilor fixe este presupus constant, evoluția lor neținând cont de alți factori decât de variația nivelului activității, el putând să afecteze costurile complete unitare corespunzătoare.

Din cele prezentate anterior se rețin următoarele aspecte:

- costul unitar obținut prin imputația rațională a cheltuielilor fixe ia în considerare cheltuielile fixe ca și costul unitar complet. El se confundă, de altfel, cu conceptul de cost complet atunci când întreprinderea realizează nivelul activității normale. Mărimea sa (32000 lei) este constantă în toate cele trei luni de activitate, luate pentru exemplificare, și este deci egală cu costul complet unitar al produselor obținute în luna ianuarie a cărei activitate a fost considerată normală. Rezultă că dacă costul unitar, stabilit după această metodă, variază, aceasta se datorează altui factor decât nivelul de activitate. Diferența din imputația rațională reprezintă efectiv incidența variațiilor de activitate asupra rezultatului întreprinderii.

TOTAL COST	32000	27000	36000
Complet unitary cost from which:	32	36	30
-variable unitary cost	20	20	20
-fixed unitary cost	12	16	10

In order to apply the rational imputation principles of the fixed expenses it will be taken into consideration the fact that, **the activity in January is defined as a "normal activity"**. Also, the evolution of the variable expenses, as it is noticed in the table, is supposed to be strictly proportional with the activity, that is why the unitary variable expenses are constant and they will not influence the modification of the unitary complete cost. The level of the fixed expenses is supposed to be constant, their evolution not taking into account other factors but the variation of the level of the activity, being able to affect the correspondent unitary costs.

From those previously presented the following aspects are to be in mind:

- the unitary cost obtained by rational imputation of the fixed expenses takes into consideration the fixed expenses as well as the complete unitary costs. It is mistaken for the concept of complete cost when the company accomplishes the level of the normal activity. Its value (32000lei) is constant during all the three months of activity taken as an example, and it is equal with the complete unitary cost of the products obtained in January whose activity was considered normal. It results that if the unitary cost, established according to this method, varies, this is due to another factor than the level of activity. The difference from the rational imputation represents effectively the incidence of the variations of activity on the company's result.

- the unitary cost by rational

- costul unitar prin imputația rațională are o caracteristică comună cu costul variabil unitar și anume independența sa în raport cu nivelul de activitate al întreprinderii.

Metoda imputației raționale prezintă următoarele **avantaje**:

- Costurile prin imputația rațională nu sunt afectate de variația nivelului de activitate, acesta fiind, de fapt, obiectul însuși al metodei. Este necesar să subliniem faptul că, chiar, atunci când influența modificării nivelului de activitate, prin intermediul cheltuielilor fixe, a fost eliminată, aceste costuri permit să se determine consecințele variațiilor prețurilor și tarifelor, a variațiilor productivității și eficacitatea organizării și gestiunii.

- În politica de fixare a prețurilor de vânzare ale produselor pe termen lung, costurile prin imputația rațională pot constitui elemente de pornire spre deosebire de costurile complete determinate prin metodele clasice al căror nivel se modifică prea des odată cu variațiile activității. Bineînțeles, că fixarea prețurilor de vânzare ale produselor trebuie să se supună restricțiilor structurale sau conjuncturale privind întreprinderea sau piața de desfacere.

- Evaluarea stocurilor succesive de produse finite la nivelul unor costuri corespunzătoare activității normale de producție este mai armonioasă. În acest sens, consecințele sunt următoarele: când întreprinderea nu realizează nivelul activității normale și se află în situația de subactivitate și nu utilizează imputația rațională, costurile unitare sunt, în mod artificial, majorate cu implicațiile asupra nivelului valoric al stocurilor de produse finite și în curs de execuție, al activului bilanțului și a rezultatului final al întreprinderii.

- Constituie un, prim, pas spre costurile standard și conduce la o gestiune previzională, aceasta explicându-se prin faptul că implică o reflexie asupra nivelului de activitate normal, care va fi stabilit de întreprindere și care va deveni un element de

imputation has a common characteristic with the variable unitary cost, which is its independence as compared to the level of activity of the enterprise.

The rational imputation method presents the following **advantages**:

- the costs by rational imputation are not affected by the variation of the level of activity, that being, in fact, the very object of the method. It is necessary to underline the fact that even when the influence of the modification of the level of the activity by means of the fixed expenses was eliminated, these costs allow to be determined the consequences of the variations of the prices an of the tariffs, that of the variations of the productivity and the efficiency of organization and management.

- in the sale prices long term fixing policy, the costs by rational imputation may constitute starting element as compared to the complete costs determined by classical methods whose level modifies too often once with the activity variations. Of course, the sale prices of the products must be submitted to the structural or conjuncture restrictions regarding the company or the market.

- the evaluation of the successive stocks of finite products at the level of some costs corresponding to the normal production activity is more balanced. In this respect the consequences are the following: when the company does not accomplish the level of the normal activity and it is in the sub-activity situation not using the rational imputation, the unitary costs are artificially augmented with the implications on the value level of the finite product stocks and products in progress, of the actives on the balance sheet and of the final result of the company.

- it represents a first step towards the standard costs and it leads to a provisional management, this being explained by the fact that it implies a reflection on the level of the normal activity that will be established by the company and that will become a reference element when

referință în vederea aprecierii rezultatelor obținute.

■ Facilitează controlul responsabilităților interne punând la dispoziția responsabililor un indicator de gestiune independent de volumul de activitate asupra căruia ei nu pot exercita nici o influență.

Costul subactivității nu este, altceva, decat o abatere generată de utilizarea necorespunzătoare a capacității de producție. Semnalul imputației raționale constă în punerea în evidență a nivelului cheltuielilor fixe care au fost ocazionate pentru un potențial fără utilizare. Ca urmare, deci, se impune, în toate stadiile de a aloca aceste resurse în vederea utilizării mai productive. Apare, în acest caz, **noțiunea de cost de oportunitate** care este semnalată prin intermediul costului de subactivitate (deși nu sunt echivalente, deoarece evaluarea costurilor de oportunitate necesită determinarea nivelului costurilor de subactivitate posibil să se economisească ca urmare a utilizării alternative a resurselor). Totodată, analizând, cu atenție, semnificația costului subactivității se observă că, în realitate, avem de-a face cu principiile metodei costurilor standard referitoare la stabilirea abaterilor cheltuielilor indirecte, în speță abaterea de capacitate reprezintă însăși costul subactivității.

Reflectarea sub aspect contabil a costului subactivității se poate efectua în două modalități:

- în debitul contului 902 "*Decontări interne privind producția obținută*" în cadrul căruia se va deschide un analitic distinct, pentru costul subactivității, prin creditul conturilor 923 "*Cheltuieli indirecte de producție*" și respectiv 924 "*Cheltuieli generale de administrație*", această variantă respectând normele legale;

- în debitul contului 903 "*Decontări interne privind diferențele de preț*" prin creditul acelorași conturi, menționate anterior, aceasta fiind o variantă directă de evidențiere, deoarece ea reprezintă, în fond, o abatere de la nivelul programat al

determining the results.

• it facilitates the internal responsibility control by putting at the disposal of the ones who are responsible, an independent management indicator that cannot be influenced.

The sub-activity cost is nothing else but a deviation generated by the inappropriate use of the production capacity. The signal of rational imputation consists in emphasizing the level of the fixed expenses that were generated for a potential without use. As a consequence it is necessary in all the stages to allocate these resources in order to use them in a more productive way. In this case the notion of opportunity cost appears, which is underlined by means of the sub-activity cost (although they are not equivalent, because the evaluation of the opportunity costs needs the determination of the sub-activity cost level that may be saved as a consequence of the use of the alternative resources). In the same time, by attentively analyzing the signification of the sub-activity costs, we may notice that in fact we are confronted with the standard cost method referring to the indirect expenses deviations, which is the capacity deviation, represents the sub-activity cost itself.

The reflection under the accounting aspect of the sub-activity cost can be done in two ways:

- in the debit of the account 902 "Internal balance regarding the obtained production" in which it will be opened analytically distinct, for the cost of sub-activity, by the credit of the accounts 923 "Indirect production expenses" and 924 "General administration expenses", this alternative respecting the legal regulations;

- in the debit of the account 903 "Internal balance regarding the price differences" by the credit of the same accounts, previously mentioned, this being a direct alternative to accentuate, because it represents virtually a deviation from the programmed level of costs.

The deviations from the rational imputation must not limit itself only to the

costurilor.

Abaterile din imputația rațională nu trebuie să se limiteze numai la rolul lor de semnalizator. A constata costul subactivității, sau beneficiul (prima) de supraactivitate, nu reprezintă decât o primă etapă în acest proces. În continuare responsabilii diferitelor centre de activitate trebuie să identifice cauzele și măsurile posibile pentru remedierea anomaliilor care apar, precum și pentru generalizarea experienței pozitive. În absența analizei abaterilor imputația rațională rămâne doar o simplă constatare.

Se poate aprecia că metoda imputației raționale prezintă destule elemente pozitive, dar considerăm necesar să atragem atenția că aplicarea sa în activitatea practică ridică, câteva, probleme, adesea, dificile de rezolvat.

Pentru ca imputația rațională să devină, realmente, utilă în procesul managerial, întreprinderea trebuie să clarifice următoarele aspecte:

- ◆ cum se determină activitatea normală? Pentru aceasta se ia în calcul un nivel mediu determinat pe baza datelor perioadelor precedente, un nivel mediu previzionat sau capacitatea normală de producție?

- ◆ la ce nivel se aplică imputația rațională ? Adică se va calcula un singur coeficient la nivelul întreprinderii sau coeficienți specifici pentru fiecare centru de activitate.

- ◆ în ce situație imputația rațională este cu adevărat utilă?

O primă problemă, oarecum, dificilă, ce trebuie rezolvată o constituie determinarea nivelului normal de activitate, care condiționează orice analiză. Dacă se admite că activitatea corespunde posibilităților actuale ale întreprinderii, noțiunea de activitate normală este asociată noțiunii de activitate previzională și se poate spune că, costul standard reprezintă un cost de imputație rațională.

Dacă noțiunea de activitate normală trebuie să corespundă noțiunii de capacitate

role of signalizer. To ascertain the sub-activity cost or the supra-activity benefit represents only a step in this process. Thenceforth the ones responsible of the different activity centers must identify the causes and the possible measures to remedy the anomalies that may appear, as well as the generalizing of the positive experience. In the absence of the deviations analyze, the rational imputation remains only a simple assertion.

It can be considered that the rational imputation method presents positive elements, but we consider it is necessary to draw attention on its appliance in the practical activity raises some problems, often difficult to be solved.

For the rational imputation to become, in fact, useful during the management process, the enterprise has to clarify the following aspects:

- how to determine the normal activity? For that it will be taken into consideration a medium level based on the precedent periods, a provisioned medium level or the normal capacity of production?

- for what level is applied the rational imputation? Will it be calculated a single coefficient for the entire enterprise or specific coefficients for each centre of activity.

- in what circumstance the rational imputation it's really useful?

First problem, somehow difficult, that needs to be solved is the assertion of the normal level of activity, which is conditioning every analysis. If admitting that the activity corresponds to the actual possibilities of the enterprise, the term of normal activity is associated with the provisioned activity and it can be said that the standard cost represents a rational imputation cost.

If the normal activity term must correspond with the normal capacity term which usually means ideal theoretical capacity diminished by inevitable interruptions of repairing works, exchanges, inventories etc, the cost obtained by rational imputation can not represent more than a

normală ceea ce înseamnă, de regulă, capacitatea teoretică ideală diminuată cu întreruperile inevitabile aferente reparațiilor, schimburilor, inventarelor, etc, costul obținut prin imputația rațională nu poate reprezenta decât o etapă în determinarea costului complet, etapă care are ca scop să stabilească și să pună în evidență consecințele subactivității.

Pentru a se evita deformarea costurilor prin imputația rațională a cheltuielilor fixe apreciem că activitatea normală trebuie să fie stabilită fără concesi. În acest scop, trebuie definite norme pentru toate capacitățile, cât și pentru personalul care deservește aceste capacități și cărora le corespund cheltuieli fixe, indiferent că acestea sunt directe sau indirecte. Norma nu trebuie să fie o simplă previziune sau o simplă medie lunară. Este, de asemenea, necesară urmărirea separată a diverselor cheltuieli fixe, mărimea lor putând să se modifice diferit, chiar, în absența modificărilor nivelului de activitate.

Un alt element căruia trebuie să i se acorde o atenție deosebită este alegerea unei unități de măsură a activității. În câteva cazuri, puține la număr, este posibilă măsurarea activității globale a întreprinderii prin intermediul cifrei de afaceri sau a cantităților produse sau vândute. Cel mai adesea activitatea este definită la nivelul unui centru de activitate; activitatea trebuie să se măsoare în număr de unități de lucru, sau prin intermediul cheltuielii celei mai semnificative a centrului respectiv, sau în optica aprecierii responsabililor, prin referire la capacitățile reale (și nu teoretice) de producție ale centrului de activitate.

Pornind de la faptul că sunt rare cazurile în care evoluția activității este, strict, identică în toate centrele de activitate ale întreprinderii, **exigențele principiilor acestei metode impun ca imputația rațională să se efectueze distinct la nivelul fiecărui centru**, ceea ce implică separarea cheltuielilor fixe și determinarea activității normale pentru fiecare centru în parte.

Experiența franceză³ dovedește că

stage in determining the complete cost, stage that has as goal to establish and enhance the consequences of sub-activity.

In order to avoid costs deformation through the rational imputation of fixed expenses we appreciate that normal activity must be established without concessions. In this regard, there must be defined norms for every capacity, and for the personnel asserting these capacities to who are corresponding fixed expenses, no matter if they are direct or indirect. The norm must not be a simple prevision or a simple monthly average. It is also necessary the separate follow-up of different fixed expenses, their size may vary differently, even in absence of activity level change.

Another element which needs to be paid attention is choosing of a measuring unit for the activity. In some cases, few, it is possible to measure the global activity of the enterprise through its cash-flow or sold or bought product quantities. More often the activity is defined at the level of an activity centre; the activity must be measured by the number of working units, or through the most significant expense of that centre, or taking into regard the responsibilities appreciation, by referring to actual production capacities (and not theoretical) of that activity centre.

Starting from the fact that there are rare cases in which the activity evolution is, strictly, identical in all activity centers of the enterprise, the exigencies of this method's principles impose that the rational imputation to be performed separately at every center's level, which implies the separation of fixed expenses and determination of normal activity for each and every centre.

The French experience proves that certain enterprises, by simplification reasons, perform the calculation of a single rational imputation coefficient for all centers meaning those in which activity level has small variations from one to another, and the production transits the same centers, and its fabrication cycle is short. It's important that,

anumite întreprinderi, din motive de simplificare, procedează la calculul unui singur coeficient de imputație rațională pentru toate centrele și anume acelea în care nivelul de activitate prezintă mici variații de la un centru la altul, iar producția tranzitează prin aceleași centre, iar ciclul de fabricație al acestuia este scurt. Se reține, astfel, că în întreprinderile în care centrele sunt specializate în fabricarea anumitor produse sau durata ciclului de producție presupune mai multe zile sau săptămâni, se impune să se calculeze și să se aplice coeficienți specifici fiecărui centru.

Putem aprecia, în încheiere, că oportunitatea imputației raționale în raport cu deciziile care pot fi luate își găsește justificarea și utilitatea numai în condițiile în care se au în vedere și se analizează următoarele :

- ◆ sezonalitatea activității, în sensul că ar fi inutil să se facă distincția între cheltuielile fixe și variabile (care este, de asemenea, o problemă destul de dificilă), dacă cantitățile care trebuie să fie produse și vândute sunt constante și nu pot fi modificate;

- ◆ angajarea unor cheltuieli fixe al căror nivel este semnificativ;

- ◆ când calculul costurilor se efectuează lunar; metoda pierde din avantajele sale în cazul în care calculul costurilor se efectuează la perioade mai lungi (trimestrial sau anual), deoarece principalele variații ale activității sunt estompate.

Din succinta prezentare a principiilor, etapelor și tehnicii de lucru specifice imputației raționale a cheltuielilor fixe, rezultă că **aceasta nu are rolul de a schimba conținutul și metodologia de stabilire a costurilor ci reprezintă un mijloc de analiză și control a costurilor și rezultatelor**. Ca urmare a aplicării ei în practica calculației costurilor sunt puse în evidență inactivitatea și, respectiv, supraactivitatea, putând fi cercetate cauzele acestora, în scopul luării măsurilor pentru îmbunătățirea condițiilor de funcționare a întreprinderii.

thus, for the enterprises with centers specialized in fabrication of certain products or the period of production cycle suppose many days or weeks, it is necessary to calculate and apply specific coefficients for each centre.

We may appreciate that, in the end, the opportunity of rational imputation reported to decisions that can be made, finds its justification and utility only when the following are to be taken into consideration and analyzed:

- activity seasoning, meaning it would be un-useful to make the distinction between fixed and variable expenses (which is also a quite difficult problem), if the quantities which are to be produced and sold are constant and can not be modified;

- implying some fixed expenses with significant levels;

- when the costs assertion is performed monthly; the method is losing its advantages when the costs assertion is made for long periods (quarterly or annually), because the main variations of activity are diminished.

From the shortly exposure of the principles, stages and working techniques specific to the rational imputation of the fixed expenses, it results that this has not the role of changing the content and methodology for determining the costs but is a means of analysis and control of costs and results. As a result of application in practice cost calculation, the inactivity and supra-activity are highlighted; their causes can be analyzed in order to take measures to improve conditions for the enterprise functioning conditions.

Bibliography

- 1 O.M.F.P. no. 1826/22.XII.2003, for the approval of the Specifications regarding some measures regarding the organization and leadership of the

Bibliografie

Of. no23/12.I.2004).

- 1 O.M.F.P. nr. 1826/22.XII.2003, pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune (publicat în M.Of. nr.23/12.I.2004).
- 2 Bouquin H., Comptabilite de gestion, Sirey, Edition Daloz, 1993, p.30
- 3 Burlaud A., și Simon C., Analyse de couts et controle de gestion, Paris, 1985, p.135; Patrick P. și CHA Gilbert, Comptabilite analytique, Paris, 1994, p. 46.